

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

PHILIPPE'A LÉGERA

przedstawiona w dniu 16 maja 2006 r.¹

1. W niniejszym odesłaniu prejudycjalnym Bundesfinanzhof (Niemcy) zwraca się do Trybunału o zbadanie pod względem zgodności z postanowieniami traktatu WE dotyczącymi swobody świadczenia usług niektórych przepisów niemieckiego ustawodawstwa podatkowego w dziedzinie podatku dochodowego od usługodawców niebędących rezydentami, którzy wykonują działalność w Niemczech w ramach spektakli muzycznych.

2. Sprawa ta porusza w szczególności problem zgodności z art. 59 traktatu EWG (następnie art. 59 traktatu WE, obecnie, po zmianie, art. 49 WE) oraz z art. 60 traktatu EWG (następnie art. 60 traktatu WE, obecnie, po zmianie, art. 50 WE)², po pierwsze, stosowanej w tej sytuacji procedury poboru podatku przez pobranie u źródła, oraz po drugie, niektórych zasad przeprowadzania tej procedury.

I — Krajowe ramy prawne

3. Zgodnie z § 1 ust. 4 Einkommensteuergesetz (niemieckiej ustawy o podatku dochodowym) z 1990 r.³ — obowiązującej w czasie, gdy miały miejsce okoliczności faktyczne sprawy przed sądem krajowym — osoby fizyczne niemające stałego miejsca zamieszkania lub stałego pobytu w Niemczech podlegały — z wyjątkiem sytuacji nieistotnych dla rozważanej tu sprawy — ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego, jeżeli osiągały w tym państwie członkowskim dochód w rozumieniu § 49 EStG. Do dochodów tych zalicza się między innymi przychody z działalności o charakterze kulturalnym, sportowym, artystycznym lub podobnym, wykonywanej w tym państwie, włącznie z dochodami z tytułu innych usług związanych z wyżej wymienionymi rodzajami działalności, niezależnie od tego, komu środki te są wypłacane⁴.

4. Zgodnie z § 50a ust. 4 pkt 1 EStG w przypadku osób podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu pobór podatku od tego rodzaju dochodów nastę-

1 — Język oryginału: francuski.

2 — W zakresie, w jakim, jak zobaczymy, okoliczności faktyczne sprawy przed sądem krajowym miały miejsce w pierwszym i trzecim kwartale 1993 r., a więc przed wejściem w życie traktatu z Maastricht, zastosowanie do nich ma traktat EWG.

3 — Ustawa w brzmieniu nadanym Steueränderungsgesetz (ustawą o zmianach w przepisach podatkowych z dnia 25 lutego 1992 r., BGBl. 1992 I, str. 297, zwana dalej „EStG”).

4 — Paragraf 49 ust. 1 pkt 2 lit. d) EStG.

puje poprzez pobranie u źródła. Wysokość pobrania odpowiada 15% przychodów. Pobrania tego dokonuje się od całkowitej kwoty przychodów, od której nie ma możliwości odliczenia na przykład kosztów uzyskania przychodu czy wydatków specjalnych⁵.

5. Podatek dochodowy podlega zapłacie w momencie wypłaty wynagrodzenia uprawnionemu. Z tą chwilą zobowiązany z tytułu wynagrodzenia winien dokonać pobrania u źródła w imieniu podlegającego ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu uprawnionego, który jest uważany za podatnika (dłużnika podatkowego)⁶.

6. Zobowiązany z tytułu wynagrodzenia winien wpłacić do właściwego Finanzamt (urzędu skarbowego) podatek pobrany w ciągu danego kwartału, nie później niż dziesiątego dnia miesiąca następującego po tym kwartale. Ponosi on odpowiedzialność za dokonanie pobrania i zapłatę podatku⁷.

7. Z wyjątkiem sytuacji szczególnych, które nie mają miejsca w niniejszej sprawie, podatek dochodowy od osób podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu uznaje się za zapłacony po dokonaniu pobrania u źródła⁸.

8. Ponadto § 50d EStG ustanawia szereg zasad szczególnych na wypadek istnienia umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

9. Przewidują one, że jeśli dochody, od których dokonuje się pobrania u źródła na podstawie § 50a, zgodnie z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania, nie mogą być opodatkowane w ogóle lub stosuje się do nich niższą stawkę podatkową, wówczas należy mimo wszystko stosować przepisy o pobraniu podatku u źródła, zapłacie podatku i składaniu zeznania podatkowego przez zobowiązanego z tytułu wynagrodzenia, z zastrzeżeniem postanowień tej umowy. W takim przypadku nie zostaje naruszone prawo uprawnionego do wynagrodzenia do otrzymania zwrotu całości lub części pobranego i zapłaconego podatku⁹.

10. Natomiast zobowiązany może, zgodnie z tego rodzaju umową, nie dokonywać pobrania lub zastosować niższą stawkę podatkową, jeżeli Bundesamt für Finanzen (federalne ministerstwo finansów)¹⁰ wyda, na wniosek, zaświadczenie o spełnieniu wymaganych w tym celu warunków (procedura zwolnieniowa)¹¹. W braku zaświadczenia wydanego przez BfF zobowiązany z tytułu wynagrodzenia ma obowiązek dokonania pobrania podatku u źródła.

5 – Paragraf 50a ust. 4 zdanie trzecie, piąte i szóste EStG.

6 – Paragraf 50a ust. 5 zdanie pierwsze i drugie EStG.

7 – Paragraf 50a ust. 5 zdanie trzecie i piąte EStG.

8 – Paragraf 50 ust. 5 EStG. Chodzi o skutek „zwalniającej” pobrania u źródła.

9 – Paragraf 50d ust. 1 zdanie pierwsze i drugie EStG. Do skorzystania z prawa do zwrotu konieczny jest wniosek zgłoszony na formularzu określonym przepisami.

10 – Zwane dalej „BfF”.

11 – Paragraf 50d ust. 3 zdanie pierwsze EStG.

11. Ponadto w przypadku wszczęcia przeciwko zobowiązanemu z tytułu wynagrodzenia postępowania w związku z niedokonaniem przez niego pobrania u źródła, nie może on w trakcie tego postępowania powoływać się na prawa, jakie umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania przyznaje uprawnionemu do wynagrodzenia¹².

12. Zaznaczam, że według informacji przekazanych przez sąd krajowy dochody z usług artystycznych będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie podlegały opodatkowaniu w Niemczech, a jedynie w Niderlandach, na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej między tymi dwoma państwami członkowskimi¹³.

13. Należy wreszcie tytułem porównania opisać sytuację usługodawcy mającego miejsce zamieszkania lub stałego pobytu w Niemczech i podlegającego w związku z tym nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego w tym państwie członkowskim.

14. Usługodawca ten ma obowiązek złożyć zeznanie podatkowe w ramach procedury poboru podatku dochodowego. Ponieważ zobowiązany z tytułu wynagrodzenia tego usługodawcy nie ma obowiązku dokonywać pobrania u źródła, a zatem wykluczona jest jego odpowiedzialność z tytułu jego niedokonania. Wyłączona jest również jego odpowiedzialność z tytułu podatku dochodowego należnego od uprawnionego do wynagrodzenia.

II — Stan faktyczny i postępowanie przed sądem krajowym

15. FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH (zwana dalej „Scorpio”), której siedziba i zarząd znajdują się w Niemczech, jest spółką zajmującą się organizowaniem koncertów. W 1993 r. Scorpio zawarła umowę z partnerem występującym pod nazwą Europop, który udostępnił jej usługi zespołu muzycznego. Europop jest osobą fizyczną, która zamieszkiwała w tym czasie w Niderlandach i nie miała miejsca zamieszkania ani stałego pobytu w Niemczech, ani nie prowadziła tam przedsiębiorstwa. Sąd krajowy zaznacza, że nie zna obywatelstwa Europop.

12 — Paragraf 50d ust. 1 zdanie ostatnie EStG.

13 — Umowa zawarta w dniu 16 czerwca 1959 r. między Republiką Federalną Niemiec a Królestwem Niderlandów o unikaniu podwójnego opodatkowania podatkiem dochodowym i podatkiem majątkowym oraz różnymi innymi podatkami, a także regulująca inne kwestie o charakterze podatkowym (BGBl. 1960 II, str. 1782, zwana dalej „umową o unikaniu podwójnego opodatkowania”). Sąd krajowy powołuje się na przepisy art. 5 ust. 1 w związku z art. 1 ust. 2 pkt 1) lit. a), art. 2 ust. 1 pkt 1, 2 i 5 oraz art. 20 ust. 1 tej umowy (zobacz wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, str. 7).

16. W pierwszym i trzecim kwartale 1993 r. Scorpio wypłaciła na rzecz Europop w sumie

4:38 600 DEM tytułem wynagrodzenia za świadczone usługi. Scorpio nie dokonała przy tym pobrania podatku u źródła zgodnie z § 50a ust. 4 pkt 1 EStG, mimo że Europop nie przedstawił jej zaświadczenia o zwolnieniu, o którym mowa w § 50d ust. 3 EStG.

17. Po powzięciu wiadomości o tym fakcie właściwy organ podatkowy wszczął postępowanie przeciwko Scorpio i decyzją podatkową z dnia 21 marca 1997 r. wezwał spółkę do zapłaty kwoty 70 395,30 DEM, stanowiącej kwotę podatku, jaką Scorpio powinna była potrącić u źródła od wynagrodzenia wypłaconego na rzecz Europop, to jest 15% tego wynagrodzenia brutto.

18. Odwołanie od tej decyzji wniesione przez Scorpio do Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel zostało oddalone. Finanzgericht, do którego następnie wystąpiła skarżąca, również nie uwzględnił jej skargi, ponieważ Scorpio wciąż nie przedstawiła zaświadczenia BfF o zwolnieniu, którego wymaga § 50d ust. 3 EStG.

19. Scorpio wniosła do Bundesfinanzhof rewizję, żądając uchylecia orzeczenia Finanzgericht oraz spornej decyzji podatkowej.

20. Na uzasadnienie rewizji Scorpio podniosła co do zasady następujące argumenty.

21. Po pierwsze, § 50a ust. 4 zdanie szóste EStG, wykluczający odliczenie od kwoty podlegającej pobraniu kosztów uzyskania przychodu, jest jej zdaniem niezgodny z art. 59 i 60 traktatu. Ma to wynikać z wyroku z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie Gerritse¹⁴. Według skarżącej w postępowaniu rewizyjnym Trybunał uznał w tym wyroku, iż koszty uzyskania przychodu powinny być brane pod uwagę do celów odliczeń przy dokonywaniu pobrania podatku u źródła, a nie tylko w późniejszym postępowaniu w sprawie zwrotu podatku.

22. Po drugie, niezgodny z traktatem WE jest również § 50a ust. 1 zdanie czwarte EStG, który uniemożliwia skarżącej — jako podmiotowi ponoszącemu odpowiedzialność na podstawie § 50a ust. 5 zdanie piąte EStG — powołanie się na zwolnienie podatkowe, z jakiego uprawniony do wynagrodzenia — w tym wypadku Europop — korzysta na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

¹⁴ — Sprawa C-234/01, Rec. str. I-5933.

III — Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

23. W świetle opisanego stanu faktycznego i prawnego Bundesfinanzhof ma wątpliwości co do wykładni art. 59 i 60 traktatu.

24. Przede wszystkim zwraca uwagę, iż w wyżej wymienionym wyroku w sprawie Gerritse Trybunał nie rozstrzygał, czy pobór podatku przez pobranie u źródła naliczonego od przychodów brutto oraz wynikające z tego tytułu zasady odpowiedzialności również stanowią pośrednią dyskryminację naruszającą art. 59 i 60 traktatu, jeżeli nierezydentowi oferowana jest możliwość opodatkowania od dochodów netto uzyskanych w Niemczech w wyniku postępowania następującego po pobraniu u źródła, a w rezultacie tego postępowania otrzymanie zwrotu ewentualnej różnicy między tak naliczonym podatkiem a podatkiem pobranym u źródła. Jeśli chodzi o postępowanie w sprawie zwrotu, sąd krajowy przywołuje pismo federalnego ministra finansów z dnia 3 listopada 2003 r.

25. Co się tyczy poboru podatku przez pobranie u źródła i ryzyko powstania odpowiedzialności osoby zobowiązanej do jego dokonania, Bundesfinanzhof stwierdza, że stawiają one usługodawców niebędących rezydentami w sytuacji mniej korzystnej od rezydentów i stanowią pośrednią dyskryminację, zakazaną przez art. 59 i 60 traktatu. W istocie zdaniem tego sądu pobranie

podatku u źródła może na przykład powodować u nierezydenta problemy z płynnością, podczas gdy przychody z działalności rezydenta w zasadzie nie podlegają takim poborom. Pobranie u źródła pociąga za sobą także ryzyko, że nierezydent nie będzie mógł otrzymać zwrotu podatku zgodnie z § 50d ust. 1 zdanie drugie EStG, w przypadku gdyby zobowiązany z tytułu wynagrodzenia nie zapłacił organowi podatkowemu pobranego podatku.

26. Ponadto sąd krajowy zwraca uwagę, że obowiązek dokonania pobrania, który spoczywa na zobowiązanym z tytułu wynagrodzenia, a także ryzyko powstania jego odpowiedzialności za niedokonanie lub zbyt niską kwotę pobrania, obniżają konkurencyjność usługodawców niebędących rezydentami, ponieważ mogą skłaniać usługobiorców do korzystania chętniej z usług rezydentów niż z podobnych usług nierezydentów. Usługobiorcy unikaliby w ten sposób kosztów i ryzyka związanego z pobraniem podatku u źródła.

27. Na tej podstawie sąd krajowy dochodzi do wniosku, że pobranie podatku u źródła oraz związane z nim zasady odpowiedzialności mogą czynić świadczenie usług pomię-

dzy państwami członkowskimi trudniejszym od świadczenia wewnątrz jednego państwa członkowskiego i w ten sposób być sprzeczne z celem art. 59 traktatu.

28. Jednakże, według tego samego sądu, niedogodności po stronie usługodawcy niebędącego rezydentem i ciężary po stronie zobowiązanego z tytułu wynagrodzenia, jakie są związane z pobraniem u źródła oraz zasadami odpowiedzialności, mogą mieć swoje uzasadnienie.

29. Bundesfinanzhof zwraca w tym zakresie uwagę, iż pobranie u źródła oraz zasady odpowiedzialności stanowią uzasadnione i właściwe metody opodatkowania dochodów uzyskanych w Niemczech przez usługodawców niebędących rezydentami, pozwalające równocześnie uniknąć sytuacji, w której dochody te nie podlegałyby opodatkowaniu ani w tym państwie członkowskim, ani państwie siedziby usługodawcy. Jego zdaniem należy również uwzględnić fakt, iż przed zmianą dyrektywy 76/308/EWG¹⁵ przez dyrektywę 2001/44/WE¹⁶ oraz przed wejściem w życie w dniu 23 czerwca 2001 r. umowy między Republiką Federalną Niemiec

a Królestwem Niderlandów z dnia 21 maja 1999 r. w sprawie wzajemnej pomocy administracyjnej przy ściąganiu należności podatkowych i przekazywaniu dokumentów¹⁷, w takim przypadku, jaki jest przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, Królestwo Niderlandów nie było zobowiązane do działania w celu ściągania niemieckich należności z tytułu podatku dochodowego.

30. Co więcej, zdaniem sądu krajowego ustalenie wysokości podatku dochodowego pobieranego przez pobranie u źródła od kwoty dochodów brutto nie jest sprzeczne z art. 59 i 60 traktatu, pod warunkiem późniejszego przeprowadzenia postępowania w sprawie zwrotu, na wniosek usługodawcy niebędącego rezydentem. W rzeczywistości uprawniony do wynagrodzenia na ogół nie informuje zobowiązanego, który ma obowiązek dokonać pobrania u źródła, o wysokości swoich kosztów uzyskania przychodu, w szczególności po to, by nie ujawniać podstaw swojej kalkulacji, wysokości marży oraz ewentualnych tajemnic handlowych. Bundesfinanzhof uważa więc, że gdyby wymagać od usługodawcy niebędącego rezydentem, żeby przekazywał swojemu klientowi wysokość kosztów ekonomicznie związanych ze świadczoną usługą, w celu obliczenia kwoty pobrania podatku u źródła od dochodów netto, transgraniczny obrót usług mógłby zostać znacznie utrudniony.

15 — Dyrektywa Rady z dnia 15 marca 1976 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy dochodzeniu roszczeń wynikających z operacji będących częścią systemu finansowania Europejskiego Funduszu Orientacji i Gwarancji Rolnej oraz rolniczych opłat wyrównawczych i opłat celnych (Dz.U. L 73, str. 18).

16 — Dyrektywa Rady z dnia 15 czerwca 2001 r. zmieniająca dyrektywę 76/308 w odniesieniu do podatku od wartości dodanej i podatków akcyzowych (Dz.U. L 175, str. 17). Motyw trzeci dyrektywy 2001/44 wskazuje, że „[...] roszczenia dotyczące niektórych podatków od dochodu i kapitału [...] należy włączyć w zakres wzajemnej pomocy przewidzianej dyrektywą [76/308]”.

31. Sąd krajowy zastanawia się także, czy ma miejsce dyskryminacja pośrednia, sprzeczna z art. 59 i 60 traktatu, jeżeli — na mocy

17 — BSBl. 2000 I, str. 66.

umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania — usługodawca niebędący rezydentem może lub mógłby uzyskać, gdyby w terminie złożył odpowiedni wniosek, zwolnienie od pobrania podatku u źródła lub zwrot pobranego podatku, zgodnie z właściwymi przepisami niemieckiego ustawodawstwa podatkowego.

32. Na koniec sąd krajowy dodaje, że rozstrzygnięcie sporu w postępowaniu przed nim zawisłym może zależeć od odpowiedzi na pytanie, czy Europop był, czy nie był obywatelem jednego z państw członkowskim w spornym roku. Sąd ten odwołuje się w szczególności do orzecznictwa Trybunału, zgodnie z którym art. 59 traktatu przyznaje prawa nie tylko usługodawcom, lecz także usługobiorcom¹⁸. Z punktu widzenia reprezentowanego w tym zakresie przez doktrynę tak zwana pasywna swoboda świadczenia usług nie zakłada, że usługodawca ma być obywatelem państwa członkowskiego.

33. W świetle tego, co przewidziano w art. 59 akapit drugi traktatu, sąd krajowy wyraża wątpliwości, czy taka wykładnia traktatu jest prawidłowa.

34. W takich właśnie okolicznościach Bundesfinanzhof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- 1) Czy art. 59 i 60 traktatu [EWG] należy interpretować w ten sposób, że niezgodna z nimi jest możliwość powstania na podstawie § 50a ust. 5 zdanie piąte [EStG] odpowiedzialności mającego siedzibę w Niemczech zobowiązanego z tytułu wynagrodzenia na rzecz uprawnionego zamieszkującego w innym państwie członkowskim (konkretnie w Niderlandach), mającego obywatelstwo państwa członkowskiego, z powodu niedokonania zgodnie z § 50a ust. 4 EStG pobrania u źródła, podczas gdy wynagrodzenie wypłacane uprawnionemu podlegającemu nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Niemczech (obywatelowi Niemiec) nie podlega pobraniu u źródła na podstawie § 50a ust. 4 EStG, w związku z czym zobowiązany nie może ponosić odpowiedzialności z powodu braku lub zbyt niskiego pobrania u źródła?

- 2) Czy odpowiedź na pytanie pierwsze byłaby odmienna, gdyby uprawniony do wynagrodzenia zamieszkujący w innym kraju Unii Europejskiej nie miał obywatelstwa państwa członkowskiego w czasie świadczenia usług?

¹⁸ — Sąd krajowy przywołuje wyrok z dnia 26 października 1999 r. w sprawie C-294/97 Eurowings Luftverkehr, Rec. str. I-7447.

- 3) W razie odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze:
- a) Czy art. 59 i 60 traktatu [EWG] należy interpretować w ten sposób, że zobowiązany z tytułu wynagrodzenia winien uwzględnić w celu odliczenia, dokonując pobrania na podstawie § 50a ust. 4 EStG, koszty uzyskania przychodu przez uprawnionego mającego miejsce zamieszkania lub siedzibę w innym państwie członkowskim, które są ekonomicznie związane z jego działalnością na terytorium Niemiec, za którą otrzymuje wynagrodzenie, jako że podobnie jak w przypadku obywateli Niemiec, tylko dochody netto po odliczeniu kosztów uzyskania przychodu podlegają podatkowi dochodowemu?
 - b) Czy do uniknięcia naruszenia art. 59 i 60 traktatu [EWG] wystarczy, by przy dokonywaniu pobrania u źródła na podstawie § 50a ust. 4 EStG brane były pod uwagę w celu odliczenia wyłącznie koszty uzyskania przychodu ekonomicznie związane z działalnością na terytorium Niemiec uprawniającą do wynagrodzenia, które uprawniony zamieszkujący w innym państwie członkowskim wykazał wobec zobowiązanego z tytułu wynagrodzenia, a ewentualne inne koszty były uwzględniane przy okazji późniejszego zwrotu?
 - c) Czy art. 59 i 60 traktatu [EWG] należy interpretować w ten sposób, że stanowi ich naruszenie nieuwzględnianie na podstawie § 50a ust. 4 w związku z § 50d ust. 1 EStG, dla potrzeb pobrania u źródła, zwolnienia podatkowego przysługującego w Niemczech uprawnionemu do wynagrodzenia zamieszkałemu w Niderlandach na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej między Republiką Federalną Niemiec a Królestwem Niderlandów, lecz uwzględnienie go dopiero przy okazji późniejszego zwolnienia lub zwrotu oraz niemożliwość powołania się na nie przez zobowiązanego z tytułu wynagrodzenia w postępowaniu podatkowym przeciwko niemu, podczas gdy zwolnione z podatku dochody obywateli niemieckich nie podlegają pobraniu u źródła, w związku z czym nie może on ponosić odpowiedzialności z powodu braku lub zbyt niskiego pobrania?
 - d) Czy na pytanie trzecie lit. a)–c) należałoby udzielić odmiennej odpowiedzi, gdyby uprawniony do wynagrodzenia zamieszkały w innym kraju Unii Europejskiej nie miał obywatelstwa państwa członkowskiego w czasie świadczenia usług?"/>

35. Sąd krajowy wyjaśnia co do meritum, że odpowiedzi na te pytania umożliwią mu ustalenie, po pierwsze, czy wszczęcie postępowania podatkowego przeciwko skarżącej w postępowaniu przed sądem krajowym w związku z niedokonaniem przez nią pobrania u źródła jest sprzeczne z prawem wspólnotowym oraz, w razie odpowiedzi przeczącej, jaki powinien być zakres jej odpowiedzialności.

37. Tym samym sąd krajowy zwraca się do Trybunału o rozstrzygnięcie — w świetle postanowień traktatu dotyczących swobody świadczenia usług — zarówno w kwestii stosowania wobec usługodawców niebędących rezydentami pobrania podatku u źródła, jak i w kwestii jego następstwa, jakim jest odpowiedzialność usługobiorcy, który nie dokonał pobrania od wynagrodzenia wypłaconego usługodawcy.

IV — Analiza

A — W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

36. W pytaniu pierwszym Bundesfinanzhof zmierza do uzyskania odpowiedzi Trybunału, czy art. 59 i 60 traktatu należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie obowiązywaniu przepisów krajowych, zgodnie z którymi — w przypadku transgranicznego świadczenia usług — usługobiorca mający miejsce zamieszkania lub siedzibę w państwie członkowskim może ponosić odpowiedzialność w tym państwie za niedokonanie pobrania podatku u źródła od wynagrodzenia usługodawcy mającego miejsce zamieszkania lub siedzibę w innym państwie członkowskim w zamian za usługę tego rodzaju, podczas gdy wynagrodzenie usługodawców będących rezydentami na terytorium pierwszego państwa nie podlega takiemu pobraniu, a w konsekwencji zobowiązany z tytułu tego wynagrodzenia nie może ponosić odpowiedzialności za niedokonanie pobrania.

38. Wszystkie strony niniejszego postępowania, które przedstawiły uwagi, to jest Scorpio, Republika Federalna Niemiec, Królestwo Belgii, Królestwo Hiszpanii, Republika Włoska, Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej oraz Komisja Wspólnot Europejskich, proponują, by na pytanie pierwsze udzielić odpowiedzi przeczącej.

39. Ja również jestem zdania, że art. 59 i 60 traktatu nie stanowią przeszkody ani dla zasady pobrania u źródła podatku należnego od usługodawcy niebędącego rezydentem, ani dla ewentualnej odpowiedzialności usługobiorcy, która może wynikać z niedokonania przez niego pobrania u źródła.

40. Jeśli chodzi o istnienie ewentualnego ograniczenia w swobodzie świadczenia usług,

należy przypomnieć utrwalone orzecznictwo Trybunału, zgodnie z którym „o ile podatki bezpośrednie należą wprawdzie do kompetencji państw członkowskich, o tyle muszą one jednak wykonywać swoje uprawnienia z poszanowaniem prawa wspólnotowego”¹⁹.

41. Według Trybunału art. 59 traktatu „sprzeciwia się stosowaniu wszelkich uregulowań krajowych, które bez obiektywnego uzasadnienia utrudniają usługodawcy faktyczne korzystanie z tej swobody”²⁰. Ponadto z punktu widzenia jednolitego rynku oraz aby umożliwić realizację jego celów, art. 59 traktatu sprzeciwia się również stosowaniu wszelkich uregulowań krajowych, na skutek których świadczenie usług pomiędzy państwami członkowskimi staje się trudniejsze niż ich świadczenie wyłącznie wewnątrz jednego państwa członkowskiego²¹.

42. Równocześnie przypominam, że zgodnie z przepisami art. 60 ostatni akapit traktatu, „[...] świadczący usługę może, w celu spełnienia świadczenia, wykonywać przejściowo działalność w państwie świadczenia na tych samych warunkach, jakie państwo to nakłada na własnych obywateli”.

43. Krajowe przepisy podatkowe, które są przedmiotem niniejszej sprawy, dotyczą procedury poboru podatku dochodowego stosowanej w odniesieniu do wynagrodzenia pobranego przez usługodawcę niezamieszkałego w Niemczech. Zaznaczam w tym względzie, że Trybunał wielokrotnie już miał okazję badać — w świetle postanowień traktatu dotyczących swobodnego przepływu pracowników — procedury stosowane wobec podatników niebędących rezydentami w zakresie podatku dochodowego²². Moim zdaniem nie ma żadnej przeszkody, aby podobnie było również w dziedzinie swobody świadczenia usług.

44. W niniejszej sprawie należy stwierdzić, iż w świetle krajowego ustawodawstwa podatkowego istnieje różnica w traktowaniu usługodawców będących i niebędących rezydentami, jeśli chodzi o stosowane wobec nich zasady poboru podatku dochodowego. W istocie podczas gdy usługodawcy, którzy zamieszkują w Niemczech są opodatkowani od swoich dochodów i rozliczają się na koniec każdego roku w ramach procedury poboru podatku dochodowego, ci, którzy nie zamieszkują w tym państwie członkowskim, są objęci opodatkowaniem na zasadzie pobrania u źródła od swojego wynagrodzenia.

45. Różnica w traktowaniu może stawać usługodawców niebędących rezydentami

19 — Zobacz w szczególności wyrok z dnia 3 października 2002 r. w sprawie C-136/00 Danner, Rec. str. I-8147, pkt 28 oraz przywołane tam orzecznictwo.

20 — Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 5 października 1994 r. w sprawie C-381/93 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-5145, pkt 16, i z dnia 28 kwietnia 1998 r. w sprawie C-118/96 Safir, Rec. str. I-1897, pkt 22.

21 — Zobacz na przykład ww. wyroki: w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 17, w sprawie Safir, pkt 23, i w sprawie Danner, pkt 29.

22 — Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 8 maja 1990 r. w sprawie C-175/88 Biehl, Rec. str. I-1779, z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. str. I-225, i z dnia 26 października 1995 r. w sprawie C-151/94 Komisja przeciwko Luksemburgowi, Rec. str. I-3685.

w sytuacji niekorzystnej w porównaniu z rezydentami, w szczególności w zakresie, w jakim ci pierwsi pozbawiani są korzyści w zakresie płynności środków pieniężnych w stosunku do tych drugich. Mogłoby to zniechęcać usługodawców niebędących rezydentami do wykonywania działalności w Niemczech.

46. Ponadto różnica w traktowaniu, jaka istnieje na poziomie poboru podatku, może stanowić element zachęcający usługobiorcę do korzystania raczej z oferty usługodawcy zamieszkałego w Niemczech niż usługodawcy zamieszkałego w innym państwie członkowskim. W istocie jest prawdopodobne, iż niektórzy usługobiorcy, zobowiązani z tytułu wynagrodzenia, będą woleli unikać sytuacji, w której muszą ponosić wydatki oraz stosować się do nakazów i ograniczeń natury administracyjnej związanych z poborem podatku w drodze pobrania u źródła, a także ponosić ryzyko, że poniosą odpowiedzialność w razie niedokonania lub dokonania zbyt niskiego pobrania podatku u źródła.

47. Jednakże różnica w traktowaniu wprowadzona przez niemieckie przepisy podatkowe sama w sobie nie wydaje mi się sprzeczna z art. 59 i 60 traktatu, ponieważ po pierwsze, usługodawcy będący i niebędący rezydentami znajdują się w sytuacji obiektywnie odmiennej z punktu widzenia wymogów związanych z poborem podatku, a po drugie, zastosowanie do usługodawców niebędących rezydentami procedury pobrania

u źródła jest uzasadnione potrzebą zapewnienia skuteczności poboru podatku dochodowego.

48. Jak podkreślił sąd krajowy, a taki sam pogląd wyraża Scorpio²³, należy w tym zakresie wziąć pod uwagę trudności w spornym okresie, to jest w roku 1993, napotykanie przez państwo członkowskie opodatkowania przy ściąganiu należności podatkowych w innym państwie członkowskim, zważywszy, że odpowiednie instrumenty prawne wówczas jeszcze nie funkcjonowały. Przypominam, że faktycznie dopiero dyrektywa 2001/44 rozszerzyła zakres wzajemnej pomocy przy ściąganiu należności, ustalony przez dyrektywę 76/308, na rozszczenia z tytułu podatku dochodowego. Ponadto w spornym okresie umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania nie regulowała wzajemnej pomocy administracyjnej w zakresie ściągania należności podatkowych, oba zaś państwa zawarły umowę w tej dziedzinie dopiero w maju 1999 r.

49. W związku z powyższym, jeśli chodzi o podatek dochodowy należny za sporny okres od usługodawcy niebędącego rezydentem, uważam, że zastosowanie mechanizmu pobrania u źródła było uzasadnione potrzebą zapewnienia skuteczności poboru tego podatku i stanowi proporcjonalną do tego celu

23 — Uwagi na piśmie, str. 17.

metodę zapewnienia skutecznego poboru podatku należnego w państwie opodatkowania.

50. Podobnie jest moim zdaniem w przypadku ewentualnego powstania odpowiedzialności usługobiorcy zobowiązanego do dokonania pobrania, które umożliwi w razie potrzeby zastosowanie sankcji za brak pobrania u źródła. W rezultacie w zakresie, w jakim odpowiedzialność ta stanowi następstwo takiej techniki poboru podatku dochodowego, przyczynia się ona również, w sposób proporcjonalny, do zagwarantowania skuteczności tego poboru.

51. Moim zdaniem z powyższych rozważań wynika, że jeśli chodzi o podatek dochodowy należny za sporny okres, art. 59 i 60 traktatu należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie obowiązywaniu przepisów krajowych, zgodnie z którymi w ramach transgranicznego świadczenia usług usługobiorca mający miejsce zamieszkania lub siedzibę w państwie członkowskim może ponosić odpowiedzialność w tym państwie za niedokonanie pobrania podatku u źródła od wynagrodzenia za usługę tego rodzaju wypłaconego usługodawcy mającemu miejsce zamieszkania lub siedzibę w innym państwie członkowskim, podczas gdy wynagrodzenie wypłacane usługodawcom zamieszkałym na terytorium pierwszego państwa nie podlega takiemu pobraniu, a w konsekwencji zobowiązany z tytułu tego wynagrodzenia nie może ponosić odpowiedzialności za niedokonanie pobrania.

52. Biorąc pod uwagę, że odpowiedź na pierwsze pytanie prejudycjalne jest przecząca, nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie drugie.

53. Obecnie należy zbadać, czy niektóre zasady pobrania u źródła przewidziane w niemieckim ustawodawstwie podatkowym są zgodne z przepisami art. 59 i 60 traktatu. Jest to właśnie przedmiotem trzeciego pytania prejudycjalnego lit. a).

B — W przedmiocie trzeciego pytania prejudycjalnego lit. a)

54. Pytaniem tym Bundesfinanzhof wnosi do Trybunału o rozstrzygnięcie, czy art. 59 i 60 traktatu należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie obowiązywaniu przepisów krajowych, zgodnie z którymi zobowiązany z tytułu wynagrodzenia wypłaconego usługodawcy będącemu rezydentem innego państwa członkowskiego, dokonując pobrania podatku u źródła, nie może odliczyć od przychodów podlegających opodatkowaniu kosztów uzyskania przychodu tego usługodawcy, które są związane ekonomicznie z jego działalnością w państwie członkowskim, w którym świadczy on usługę, podczas gdy usługodawca będący rezydentem w pierwszym państwie zobowiązany byłby wyłącznie do zapłaty podatku od dochodów netto, to jest po odliczeniu kosztów uzyskania przychodu.

55. W celu odpowiedzi na to pytanie trzeba najpierw dokładnie przedstawić wkład wyroku w sprawie Gerritse w zakresie odliczania kosztów uzyskania przychodu.

56. W tej sprawie A. Gerritse, obywatel niemiecki zamieszkały w Niemczech, otrzymał w 1996 r. wynagrodzenie za świadczenie usług w charakterze perkusisty w pewnej stacji radiowej w Berlinie. Wynagrodzenie zostało opodatkowane podatkiem dochodowym według stawki 25%, którego dokonano w formie pobrania u źródła. W postępowaniu przed Trybunałem A. Gerritse i Komisja zwracali uwagę w szczególności, że w przypadku pracowników wykonujących działalność na własny rachunek, podlegających nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, tylko ich dochód podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym, zaś koszty uzyskania przychodu generalnie nie są wliczane do podstawy opodatkowania, podczas gdy w przypadku osób podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, podatek w wysokości 25% był pobierany od przychodów, a koszty uzyskania przychodu nie podlegały odliczeniu²⁴. A. Gerritse podkreślał również poważne konsekwencje wynikające z zaskarżonych przepisów niemieckiego ustawodawstwa podatkowego dla artystów niebędących rezydentami odbywających trasy koncertowe w Niemczech, a których koszty uzyskania przychodu są często bardzo wysokie.

57. W wyroku Trybunał orzekł, że „przepisy krajowe odmawiające niebędącym rezyden-

tami prawa do odliczenia przy opodatkowaniu kosztów uzyskania przychodu, przysługującego rezydentom, mogą działać głównie na szkodę obywateli innych państw członkowskich i stanowią pośrednią dyskryminację ze względu na przynależność państwową, sprzeczną co do zasady z art. 59 i 60 traktatu”²⁵.

58. Aby dojść do takiego ustalenia, Trybunał musiał upewnić się co do porównywalności sytuacji rezydentów i nierezydentów z punktu widzenia możliwości odliczania kosztów uzyskania przychodu. W tym zakresie stwierdził, że „koszty uzyskania przychodu będące przedmiotem tej sprawy są bezpośrednio związane z działalnością przynoszącą przychód objęty podatkami w Niemczech, w związku z czym rezydenci i nierezydenci z tego punktu widzenia znajdują się w porównywalnej sytuacji”²⁶.

59. Kryterium porównywalności sytuacji rezydentów i nierezydentów opiera się w tym przypadku na idei, że dochody uzyskane z takiej samej działalności zawodowej wykonywanej w Niemczech przez obywateli kategorii podatników podlegają w taki sam sposób uszczupleniu z racji kosztów uzyskania przychodu, jakie musieli ponieść bezpośrednio w związku z wykonywaną działalnością. W zakresie, w jakim z tego punktu widzenia nie istnieje pomiędzy nimi żadna obiektywna różnica, traktowanie ich na

²⁴ — Jak wspomniano w pkt 25 ww. wyroku w sprawie Gerritse, wyjątek od zasady nieodliczania kosztów istniał jednak w EStG z 1996 r., w przypadku gdy koszty uzyskania były wyższe niż połowa przychodu, w którym to przypadku następował zwrot podatku, w zakresie w jakim przekraczał on 50% różnicy między przychodami a kosztami uzyskania przychodu.

²⁵ — Punkt 28.

²⁶ — Punkt 27.

różnych zasadach pod względem możliwości odliczenia tego rodzaju kosztów stanowi pośrednią dyskryminację ze względu na przynależność państwową, sprzeczną z art. 59 i 60 traktatu.

Gerritse — oczywiście sprzeciwiają się temu, by odliczanie kosztów uzyskania przychodu od dochodu do opodatkowania nie mogło być dokonywane w momencie, gdy zobowiązany z tytułu wynagrodzenia dokonuje pobrania podatku u źródła.

60. Trybunał uznał tym samym, że usługodawcy będący i niebędący rezydentami muszą być traktowani w taki sam sposób, jeśli chodzi o podstawę opodatkowania. Natomiast nie wypowiedział się wyraźnie, ponieważ nie był o to pytany, na jakim etapie postępowania podatkowego koszty uzyskania przez usługodawcę przychodu winny zostać uwzględnione.

63. W istocie w takiej sytuacji nieuwzględnienie kosztów uzyskania przychodu na etapie pobrania u źródła byłoby równoznaczne z utrzymaniem różnego traktowania usługodawców będących i niebędących rezydentami pod względem możliwości odliczenia tego rodzaju kosztów, co stanowi — jak orzekł w tym wyroku Trybunał — pośrednią dyskryminację ze względu na przynależność państwową, sprzeczną z omawianymi art. 59 i 60.

61. Obecnie Bundesfinanzhof wnosi do Trybunału o stwierdzenie w sposób wyraźny, czy art. 59 i 60 traktatu sprzeciwiają się temu, by odliczanie kosztów uzyskania przychodu od dochodu do opodatkowania nie mogło być dokonywane w momencie, gdy zobowiązany z tytułu wynagrodzenia dokonuje pobrania podatku u źródła.

64. Ponadto w odniesieniu do możliwości uwzględnienia a posteriori kosztów uzyskania przychodu przez podatników podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, warto przypomnieć, że w wyżej wymienionym wyroku w sprawie Schumacker Trybunał zbadał z punktu widzenia postanowień traktatu dotyczących swobodnego przepływu pracowników niemieckie przepisy podatkowe, które zastrzegały wyłącznie dla rezydentów możliwość skorzystania z zasad opodatkowania, takich jak roczne rozliczanie zaliczek z pracodawcą, a także wymiar podatku przez organ podatkowy w zakresie dochodów z tytułu wynagrodzeń pracowniczych.

62. Jasne jest, że jeśli prawo podatkowe nie oferuje usługodawcy niebędącemu rezydentem możliwości rocznego rozliczenia podatku lub procedury zwrotu pozwalającej na późniejsze uwzględnienie kosztów uzyskania przychodu, to znaczy po dokonaniu pobrania u źródła, art. 59 i 60 traktatu — w świetle wykładni nadanej im przez Trybunał w wyżej wymienionym wyroku w sprawie

65. Trybunał w pierwszym rzędzie stwierdził, że według informacji udzielonych przez sąd krajowy w związku ze skutkiem zwalniającym pobrania u źródła „nierozzydenci [...], ze względu na uproszczenie administracyjne, są pozbawieni możliwości powołania się — w ramach procedury rocznego rozliczania zaliczek z pracodawcą lub w ramach wymiaru podatku przez organ podatkowy w zakresie dochodów z tytułu wynagrodzeń pracowniczych — innych składników podstawy opodatkowania (*takich jak koszty uzyskania przychodu, wydatki nadzwyczajne lub tak zwane obciążenia »nadzwyczajne«*), co mogłoby dać podstawę do uzyskania zwrotu części podatku pobranego u źródła”²⁷. Według Trybunału może z tego wynikać „niekorzystna sytuacja dla nierozzydentów w porównaniu z sytuacją rezydentów”, w zakresie, w jakim niemieckie przepisy podatkowe przewidywały dla rezydentów „zasady opodatkowania uwzględniające wszystkie składniki podstawy opodatkowania”²⁸.

66. W tym kontekście twierdzenie Trybunału, że „art. 48 traktatu wymaga równego traktowania pod względem zasad opodatkowania obywateli Wspólnoty niebędących rezydentami i podmiotów krajowych będących rezydentami”²⁹, jest ściśle związane z obowiązkiem spoczywającym na państwach członkowskich nienakładania, bez obiektywnego uzasadnienia, na nierozzydentów wyższych podatków niż na rezydentów.

67. Taki był tok rozumowania, który doprowadził Trybunał do orzeczenia, że „art. 48 traktatu należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie obowiązywaniu ustawodawstwa państwa członkowskiego w dziedzinie podatków bezpośrednich, które przewiduje możliwość skorzystania z procedur takich jak roczne rozliczanie zaliczek z pracodawcą oraz wymiar podatku przez organ podatkowy w zakresie dochodów z tytułu wynagrodzeń pracowniczych, wyłącznie dla rezydentów, z wyłączeniem osób fizycznych, które nie mają miejsca zamieszkania ani miejsca stałego pobytu na jego terytorium, ale osiągają tam dochody z tytułu wynagrodzenia pracowniczego”³⁰.

68. Ten sposób rozumowania można jak najbardziej zastosować w dziedzinie swobody świadczenia usług, tak że — moim zdaniem — można na tej podstawie wysnuć wniosek, że art. 59 i 60 traktatu sprzeciwiają się również brakowi możliwości późniejszego odliczenia kosztów uzyskania przychodu przez usługodawcę niebędącego rezydentem, jeżeli taka możliwość istnieje dla usługodawców będących rezydentami.

69. Jeśli chodzi o istnienie w niemieckim prawie podatkowym procedury umożliwiającej usługodawcom niebędącym rezydentami późniejsze odliczenie kosztów uzyskania przychodu i otrzymania dzięki temu zwrotu ewentualnej różnicy między wysokością

27 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Schumacker, pkt 51, podkreślenie moje.

28 — Ibidem, pkt 52.

29 — Ibidem, pkt 58.

30 — Ibidem, pkt 59.

dochodów netto uzyskanych w Niemczech a podatkiem pobranym u źródła³¹, sąd krajowy powołuje pismo federalnego ministra finansów z dnia 3 listopada 2003 r.³².

70. W uwagach na piśmie³³ Scorpio podkreśla natomiast, że — w odróżnieniu od sytuacji usługodawców będących rezydentami — podatnicy podlegający ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu nie mieli możliwości późniejszego uwzględnienia kosztów uzyskania przychodu w 1993 r., czyli w spornym roku. Scorpio dodaje również, że możliwość późniejszego wystąpienia z wnioskiem o zwrot nadpłaconego podatku w ramach tak zwanego uproszczonego postępowania w sprawie zwrotu pojawiła się dopiero w 1996 r.³⁴.

71. Wprawdzie powyższe informacje każą wątpić w istnienie w 1993 r. procedury zwrotu umożliwiającej uwzględnienie a posteriori kosztów uzyskania przychodu poniesionych przez usługodawców niebędących rezydentami, trzeba jednak podkreślić,

że do sądu krajowego należy ustalenie, jakie przepisy prawa krajowego mają zastosowanie do sprawy przed sądem krajowym. Zatem Bundesfinanzhof będzie musiał sprawdzić, czy niemieckie ustawodawstwo podatkowe obowiązujące w okresie, gdy miały miejsce sporne zdarzenia, przewidywało rzeczywiście postępowanie w sprawie zwrotu na rzecz usługodawców niebędących rezydentami. Jeżeli wynik badania doprowadzi do stwierdzenia braku możliwości późniejszego odliczenia przez nich kosztów uzyskania przychodu, podczas gdy taką możliwość mieli usługodawcy będący rezydentami, sąd ten będzie musiał stwierdzić, że obowiązujące wówczas ustawodawstwo było w tym zakresie sprzeczne z art. 59 i 60 traktatu w świetle ich wykładni dokonanej przez Trybunał w cytowanych powyżej wyrokach w sprawie Schumacker i Gerritse.

72. Po przedstawieniu powyższych uwag stwierdzam, że z postanowienia odsyłającego Bundesfinanzhof wynika, iż sąd ten, wychodząc z innego założenia, zmierza do ustalenia, czy — biorąc pod uwagę to, co Trybunał orzekł w wyżej wymienionym wyroku w sprawie Gerritse — pobór podatku w drodze pobrania u źródła od dochodów brutto oraz zasady wynikającej stąd odpowiedzialności również stanowią pośrednią dyskryminację sprzeczną z art. 59 i 60 traktatu, jeżeli usługodawcy niebędącemu rezydentem oferuje się możliwość późniejszego uzyskania zwrotu ewentualnej różnicy między wysokością jego dochodów netto

31 — Tego rodzaju procedura nie wydaje się odpowiadać tej, którą przewiduje § 50d ust. 1 zdanie drugie EStG. W istocie przepis ten dotyczy szczególnego przypadku pełnego lub częściowego zwrotu podatku pobranego i wpłaconego w sytuacji, gdy na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania dane dochody nie mogą być opodatkowane w Niemczech lub należało zastosować niższą stawkę.

32 — Zgodnie z wyjaśnieniami udzielonymi przez Republikę Federalną Niemiec w pkt 50 uwag na piśmie, pismo to jest środkiem podjętym w następstwie ww. wyroku w sprawie Gerritse w celu umożliwienia „naliczenia wyrównawczego” w ramach postępowania w sprawie zwrotu podatku.

33 — Uwagi na piśmie, str. 13.

34 — Scorpio nawiązuje w tym miejscu do § 50 ust. 5 zdanie czwarte pkt 3 EStG z 1996 r.

otrzymanych w Niemczech a kwotą pobrania u źródła³⁵.

73. Innymi słowy, czy Trybunał powinien posunąć się tak daleko, by przyjąć wykładnię, zgodnie z którą — nawet jeśli możliwość późniejszego uwzględnienia kosztów uzyskania przychodu poniesionych przez usługodawcę niebędącego rezydentem jest przewidziana w krajowym ustawodawstwie podatkowym — art. 59 i 60 traktatu stoją na przeszkodzie temu, by na podstawie tego ustawodawstwa zobowiązanemu z tytułu wynagrodzenia nie wolno było odliczyć tych kosztów w momencie dokonywania pobrania podatku u źródła?

74. Nie sądzę.

75. W istocie w zakresie, w jakim opisane wyżej krajowe ramy proceduralne umożliwiają ostatecznie usługodawcy niebędącemu rezydentem odliczenie poniesionych kosztów uzyskania przychodu od przychodów podlegających opodatkowaniu, moim zdaniem

35 — W tym miejscu chcę zaznaczyć, że ze stanu faktycznego i prawnego ww. sprawy Gerritse wynika, iż skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym nie mógł korzystać — na podstawie niemieckich przepisów podatkowych obowiązujących w 1996 r. — z opodatkowania na zasadach rocznego rozliczenia lub wymiaru podatku, które umożliwiłyby późniejsze, tj. po dokonaniu pobrania u źródła, odliczenie kosztów uzyskania przychodu. Ponadto A. Gerritse nie spełniał warunków, które pozwoliłyby mu na skorzystanie z procedury zwrotu przewidzianej w § 50 ust. 5 zdanie czwarte pkt 3 EStG z 1996 r., ponieważ można ją zastosować tylko wtedy, gdy koszty uzyskania przychodu są wyższe niż połowa przychodu, w którym to przypadku może nastąpić zwrot podatku, jeżeli przekracza on 50% różnicy między przychodami a kosztami uzyskania przychodu.

i w świetle analizowanego powyżej orzecznictwa decydujące znaczenie ma, żeby podatek nałożony na tego usługodawcę nie był ostatecznie wyższy niż nałożony na usługodawcę zamieszkałego w Niemczech. Obydwie kategorie podatników są traktowane w sposób porównywalny pod względem przysługującej im możliwości odliczenia kosztów uzyskania przychodu od dochodów do opodatkowania, a według mojej opinii, sama okoliczność, iż kosztów nie można odliczyć od podlegających opodatkowaniu przychodów usługodawcy niebędącego rezydentem w momencie pobrania podatku u źródła, nie stanowi naruszenia art. 59 i 60 traktatu.

76. W związku z powyższym jestem zdania, że należy odpowiedzieć Bundesfinanzhof, że art. 59 i 60 traktatu należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie obowiązywaniu krajowych przepisów podatkowych, zgodnie z którymi zobowiązany z tytułu wynagrodzenia wypłaconego usługodawcy niebędącemu rezydentem przy dokonywaniu pobrania podatku u źródła nie może odliczyć od dochodu do opodatkowania kosztów uzyskania przychodu tego usługodawcy ekonomicznie związanych z jego działalnością w państwie członkowskim, w którym świadczy on usługę, pod warunkiem jednak, że koszty te mogą zostać uwzględnione a posteriori, a zatem że podatek nałożony na tego usługodawcę niebędącego rezydentem nie będzie ostatecznie wyższy niż nałożony na usługodawcę będącego rezydentem.

77. Zważywszy na fakt, iż na pytanie trzecie lit. a) należy udzielić odpowiedzi przeczącej,

co proponuję Trybunałowi, nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie trzecie lit. b). Przejdę zatem bezpośrednio do badania trzeciego pytania prejudycjalnego lit. c).

C — W przedmiocie trzeciego pytania prejudycjalnego lit. c)

78. W pytaniu tym Bundesfinanzhof zapytuje Trybunał, czy art. 59 i 60 traktatu należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie, po pierwsze, temu, aby zwolnienie podatkowe, z jakiego na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej między Republiką Federalną Niemiec a Królestwem Niderlandów korzysta usługodawca niebędący rezydentem, wykonujący działalność w Niemczech, nie mogło być brane pod uwagę przy pobraniu podatku u źródła przez zobowiązanego z tytułu wynagrodzenia, lecz tylko w późniejszym postępowaniu w sprawie zwolnienia lub zwrotu, a po drugie, temu, aby zobowiązanemu z tytułu wynagrodzenia nie wolno było się powoływać na to zwolnienie podatkowe w toku postępowania podatkowego wszczętego przeciwko niemu.

79. Przypominam, że zgodnie z informacjami udzielonymi przez sąd krajowy dochody z usług artystycznych będących przedmiotem sporu w postępowaniu przed

sądem krajowym nie podlegały opodatkowaniu w Niemczech, a jedynie w Niderlandach, na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej pomiędzy tymi dwoma państwami członkowskimi³⁶.

80. Przypominam także, że zgodnie z § 50d ust. 1 EStG, jeśli dochody, od których dokonuje się pobrania u źródła na podstawie § 50a tej ustawy, zgodnie z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania nie mogą być opodatkowane w ogóle lub stosuje się do nich niższą stawkę podatkową, wówczas należy mimo wszystko stosować przepisy krajowego ustawodawstwa podatkowego dotyczące pobrania u źródła, zapłaty podatku i składania zeznania podatkowego przez zobowiązanego z tytułu wynagrodzenia, z zastrzeżeniem postanowień tej umowy. W takim przypadku nie zostaje naruszone prawo uprawnionego do wynagrodzenia do otrzymania zwrotu całości lub części pobranego i wpłaconego podatku.

81. Jednakże z przepisów § 50d ust. 1 zdanie pierwsze EStG wynika, że zobowiązany z tytułu wynagrodzenia może, zgodnie z tego rodzaju umową, nie dokonywać pobrania lub zastosować niższą stawkę podatkową, jeżeli BfF wyda, na wniosek, zaświadczenie o spełnieniu wymaganych w tym celu warunków (procedura zwolnieniowa). Zobowiązany z tytułu wynagrodzenia ma zatem obowiązek dokonać pobrania podatku u źródła wyjąwszy przypadki, gdy BfF wyda zaświadczenie o zwolnieniu.

³⁶ — Zobacz pkt 12 oraz przypis 13 niniejszej opinii.

82. Zatem pierwszą część trzeciego pytania lit. c) należy rozumieć w ten sposób, że jego celem jest w istocie ustalenie, czy art. 59 i 60 traktatu stoją na przeszkodzie obowiązywaniu krajowych przepisów podatkowych, które zezwalają na uwzględnienie — na etapie pobrania u źródła — zwolnienia podatkowego przysługującego na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, wyłącznie pod warunkiem wystawienia przez właściwy organ podatkowy zaświadczenia o zwolnieniu.

83. Jak już wcześniej orzekł Trybunał, „w związku z brakiem wspólnotowych przepisów ujednociających lub harmonizujących w szczególności na podstawie art. 220 drugie tiret traktatu WE (obecnie art. 293 drugie tiret WE), państwa członkowskie zachowują kompetencję do określania kryteriów opodatkowania dochodów i majątku mających w celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania, w razie potrzeby w drodze umów międzynarodowych. W tym kontekście w ramach umów dwustronnych państwa członkowskie mają swobodę ustalania reguł kolizyjnych w celu podziału kompetencji podatkowych”³⁷.

84. Trybunał dodał również, że „[j]ednakże jeśli chodzi o wykonywanie rozdzielonych w ten sposób kompetencji podatkowych, państwa członkowskie nie mogą uwolnić się

od przestrzegania reguł wspólnotowych”³⁸, a to dlatego, że są zobowiązane do wykonywania swoich kompetencji w dziedzinie podatków bezpośrednich z poszanowaniem prawa wspólnotowego.

85. W niniejszej sprawie jedna z trudności polega na ustaleniu, czy postępowanie, jakie powinien wszcząć usługodawca niebędący rezydentem w celu uzyskania od BfF zaświadczenia o zwolnieniu — z tej racji, iż służy ono do weryfikowania, czy zostały spełnione kryteria opodatkowania określone w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania — jest objęte zakresem stosowania postanowień traktatu dotyczących swobody świadczenia usług.

86. W zakresie, w jakim wprowadzenie w życie tego postępowania ma ścisły związek z ustaleniem reguł kolizyjnych dla potrzeb podziału kompetencji podatkowych między Republiką Federalną Niemiec a Królestwem Niderlandów, można by podnieść argument, że nie podlega ono prawu wspólnotowemu i dotyczy tylko stosunków dwustronnych nawiązanych przez oba państwa w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania.

87. Jednakże pytanie sądu krajowego nie dotyczy samego ustalania kryteriów opodatkowania, które umożliwiają podział uprawnień do pobierania podatków pomiędzy tymi

37 — Wyrok z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-307/97 Saint-Gobain ZN, Rec. str. I-6161, pkt 57. Zobacz także podobnie wyrok z dnia 12 maja 1998 r. w sprawie C-336/96 Gilly, Rec. str. I-2793, pkt 24 i 30.

38 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Saint-Gobain ZN, pkt 58.

dwoma państwami, lecz wykonywania przez Republikę Federalną Niemiec tego, co uważa ona za władztwo podatkowe w stosunku do usługodawcy niebędącego rezydentem, skoro nie wystąpił on o wydanie ani nie uzyskał zaświadczenia o zwolnieniu. Otóż wykonując tego rodzaju władztwo, Republika Federalna Niemiec ma obowiązek przestrzegania prawa wspólnotowego, a w szczególności przepisów art. 59 i 60 traktatu.

88. W tym zakresie należy moim zdaniem zważyć, że zobowiązanie usługodawcy niebędącego rezydentem do wnioskowania do BfF o wystawienie zaświadczenia o zwolnieniu w celu uniknięcia dodatkowego opodatkowania jego dochodów w Niemczech stanowi ograniczenie w swobodzie świadczenia usług z racji wymogów administracyjnych, do których dochowania zobowiązuje się tego usługodawcę.

89. Uważam jednak, iż jest to ograniczenie obiektywnie uzasadnione w celu zapewnienia prawidłowego opodatkowania u źródła.

90. Jak utrzymuje Królestwo Belgii, naprawę istotne jest, by zobowiązany z tytułu wynagrodzenia mógł uchylić się od pobrania podatku u źródła tylko, gdy ma pewność, że usługodawca

spełnia warunki wymagane do korzystania ze zwolnienia³⁹. Ponadto uważam za zasadne umożliwienie właściwemu organowi podatkowemu sprawdzenia, czy warunki zwolnienia są spełnione, ponieważ — jak podkreśla Republika Federalna Niemiec — niemożna wymagać, żeby zobowiązany z tytułu wynagrodzenia samodzielnie, w każdym przypadku z osobna, wyjaśniał kwestię, czy dane dochody podlegają, czy nie podlegają zwolnieniu na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania⁴⁰. Wreszcie zezwolenie zobowiązanemu z tytułu wynagrodzenia na samodzielne uwolnienie się od obowiązku pobrania podatku u źródła mogłoby, w razie błędu z jego strony, uniemożliwić pobranie podatku od uprawnionego do wynagrodzenia.

91. W związku z powyższym jestem zdania, iż art. 59 i 60 traktatu nie stoją na przeszkodzie obowiązywaniu krajowych przepisów podatkowych, które zezwalają na uwzględnienie — na etapie pobrania u źródła — zwolnienia podatkowego przysługującego na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, wyłącznie pod warunkiem wystawienia przez właściwy organ podatkowy zaświadczenia o zwolnieniu.

92. Aby udzielić odpowiedzi na drugą część trzeciego pytania lit. c), pozostaje teraz ustalić, czy art. 59 traktatu stoi na przeszkodzie

39 — Uwagi na piśmie, pkt 12.

40 — Uwagi na piśmie, pkt 77.

dzie temu, by w toku postępowania podatkowego wszczętego przeciwko zobowiązanemu z tytułu wynagrodzenia nie wolno mu było się powoływać na zwolnienie podatkowe wynikające z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania⁴¹.

93. Jak było widoczne przy okazji badania pierwszego pytania, art. 59 i 60 traktatu należy moim zdaniem interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie obowiązywaniu przepisów krajowych, zgodnie z którymi w ramach transgranicznego świadczenia usług usługobiorca mający miejsce zamieszkania lub siedzibę w państwie członkowskim może ponosić odpowiedzialność w tym państwie za niedokonanie pobrania podatku u źródła od wynagrodzenia za usługę tego rodzaju, wypłaconego usługodawcy zamieszkałemu w innym państwie członkowskim.

94. W istocie takie postępowanie podatkowe, które stanowi następstwo poboru podatku przez pobranie u źródła, przyczynia się do zapewnienia skutecznego poboru podatku w sposób proporcjonalny do celu.

95. Jednakże jeśli chodzi o zasady tego postępowania, uważam za środek nieproporcjonalny do celu to, że zobowiązanemu z tytułu wynagrodzenia nie wolno, w toku postępowania podatkowego, powoływać się na zwolnienie podatkowe wynikające z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

96. W sytuacji gdy uprawniony do wynagrodzenia nie wystąpił o wydanie zaświadczenia o zwolnieniu, a zobowiązany z tytułu tego wynagrodzenia mimo wszystko nie dokonał pobrania u źródła i w konsekwencji niemiecki organ podatkowy wszczął przeciwko niemu postępowanie, całkowite odebranie mu możliwości powoływania się na prawa uprawnionego, które wynikają z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, jest moim zdaniem sprzeczne ze swobodą świadczenia usług. W istocie taki zakaz może zniechęcać do korzystania z usług usługodawców mających miejsce zamieszkania lub siedzibę w innym państwie członkowskim w stopniu wykraczającym poza to, co jest konieczne ze względu na cel polegający na zagwarantowaniu skutecznego poboru podatku.

97. W tej kwestii, jak wskazuje również Scorpio, należy zwrócić uwagę, iż na etapie postępowania podatkowego niemiecki organ podatkowy jest w stanie zweryfikować, czy warunki zwolnienia ustalone w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania są spełnione i jeżeli tak jest, powinien odstąpić od postępowania przeciwko zobowiązanemu z tytułu wynagrodzenia w sprawie podatku,

⁴¹ — Przypominam, że zgodnie z § 50d ust. 1 zdanie ostatnie EStG, jeżeli przeciwko zobowiązanemu z tytułu wynagrodzenia zostanie wszczęte postępowanie podatkowe w związku z niedokonaniem pobrania u źródła, nie może on w trakcie tego postępowania powoływać się na prawa, jakie umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania nadaje uprawnionemu do wynagrodzenia.

co do którego zostało wykazane, że nie powinien być płacony w Niemczech⁴². Za skarżącą w postępowaniu przed sądem krajowym należy również podkreślić, że skoro BfF może przeprowadzić weryfikację w tym zakresie w ramach procedury zwolnieniowej poprzedzającej pobranie u źródła, niemiecki organ podatkowy powinien także móc to uczynić w ramach późniejszego postępowania podatkowego⁴³.

98. Biorąc pod uwagę powyższe, proponuję odpowiedzieć Bundesfinanzhof, że art. 59 i 60 traktatu należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie obowiązywaniu krajowych przepisów podatkowych, które zezwalają na uwzględnienie — na etapie pobrania u źródła — zwolnienia podatkowego przysługującego na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, wyłącznie pod warunkiem wystawienia przez właściwy organ podatkowy zaświadczenia o zwolnieniu. Natomiast art. 59 traktatu stoi na przeszkodzie temu, by w toku postępowania podatkowego wszczętego przeciwko zobowiązanemu z tytułu wynagrodzenia nie wolno mu było powoływać się na zwolnienie podatkowe wynikające z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

42 — Uwagi na piśmie, str. 31.

43 — Może w tym celu wykorzystać możliwości, jakie oferuje dyrektywa Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich (Dz.U. L 336, str. 15).

D — *W przedmiocie trzeciego pytania prejudycjalnego lit. d)*

99. W tym ostatnim pytaniu Bundesfinanzhof zwraca się do Trybunału o ustalenie, czy na pytanie trzecie lit. a)–c) należałoby udzielić odmiennej odpowiedzi, gdyby uprawniony do wynagrodzenia zamieszkały w innym państwie członkowskim nie miał obywatelstwa państwa członkowskiego w okresie świadczenia usług⁴⁴.

100. Tym samym została poruszona kwestia zasadnicza, związana ze stosowaniem postanowień traktatów dotyczących swobody świadczenia usług, w przypadku gdy usługobiorca, który powołuje się na te postanowienia, jest obywatelem jednego z państw członkowskich, a świadczący te usługi jest obywatelem państwa trzeciego.

101. W pierwszej kolejności należy zbadać dopuszczalność tego pytania.

102. W istocie sąd krajowy wskazuje, że nie zna obywatelstwa Europop. Jego pytanie opiera się zatem na hipotezie, którą trzeba

44 — Wziąwszy pod uwagę odpowiedzi, jakie proponują na trzecie pytanie prejudycjalne lit. a) i c) część pierwsza, udzielanie odpowiedzi na niniejsze pytanie ma znaczenie tylko w związku z pytaniem trzecim lit. c) część druga.

dopiero zweryfikować. Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że może on odmówić udzielenia odpowiedzi na pytanie prejudycjalne postawione przez sąd krajowy, „gdy problem ma charakter hipotetyczny”⁴⁵.

103. Według mojej opinii Trybunał mógłby jednak zgodzić się odpowiedzieć na pytanie zadane przez Bundesfinanzhof, ponieważ jako sąd rozstrzygający co do prawa, a nie co do faktów, nie dokonuje ustaleń faktycznych. Jego zadaniem jest rozstrzyganie kwestii o zasadniczym znaczeniu na podstawie faktów ustalonych przez Finanzgericht, który orzeka w pierwszej instancji. W świetle odpowiedzi udzielonej na to pytanie przez Trybunał do właściwego Finanzgericht, któremu sprawa zostanie przekazana, będzie należało ustalenie, czy Europop był obywatelem państwa członkowskiego w okresie świadczenia usługi.

104. Co więcej, wzięwszy pod uwagę fakt, iż chodzi o kwestię zasadniczą, w której — według mojej wiedzy — Trybunał nie zajmował jeszcze stanowiska, przedstawiam swoją analizę, aby w razie potrzeby umożliwić Trybunałowi jej rozstrzygnięcie.

105. W tym celu należy w pierwszym rzędzie przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem art. 59 traktatu jest źródłem praw nie tylko dla usługodawców, ale i dla usługobiorców⁴⁶. W szczególności artykuł ten przyznaje usługobiorcy prawo do udania się do innego państwa członkowskiego celem skorzystania tam z usługi, nie podlegając przy tym ograniczeniom⁴⁷.

106. Poza przemieszczaniem się usługodawcy lub usługobiorcy wewnątrz Wspólnoty art. 59 traktatu obejmuje ochroną również „przemieszczanie się” samej usługi. Na przykład z wyroku w sprawie Alpine Investments⁴⁸ wynika, że artykuł ten obejmuje działalność typu „cold calling”, polegającą na telefonicznym kontaktowaniu się przez usługodawcę z osobami zamieszkałymi w innych państwach członkowskich w celu proponowania im różnych usług finansowych, które świadczy bez opuszczania państwa członkowskiego, w którym ma swoją siedzibę⁴⁹.

46 — Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 31 stycznia 1984 r. w sprawach połączonych 286/82 i 26/83 Luisi i Carbone, Rec. str. 377, z dnia 2 lutego 1989 r. w sprawie 186/87 Cowan, Rec. str. 195, z dnia 9 sierpnia 1994 r. w sprawie C-43/93 Vander Elst, Rec. str. I-3803, pkt 13, z dnia 14 listopada 1995 r. w sprawie C-484/93 Svensson i Gustavsson, Rec. str. I-3955, z dnia 28 kwietnia 1998 r. w sprawie C-158/96 Kohll, Rec. str. I-1931, pkt 35, i w ww. sprawie Eurowings Luftverkehr, pkt 34.

47 — Zobacz w szczególności wyroki: w ww. sprawie Luisi i Carbone, pkt 16, z dnia 28 października 1999 r. w sprawie C-55/98 Vestergaard, Rec. str. I-7641, pkt 20, i z dnia 17 lutego 2005 r. w sprawie C-215/03 Oulane, Zb.Orz. str. I-1215, pkt 37.

48 — Wyrok z dnia 10 maja 1995 r. w sprawie C-384/93, Rec. str. I-1141.

49 — Inny przykład dotyczący oferowania usług przez Internet można znaleźć w wyroku z dnia 6 listopada 2003 r. w sprawie C-243/01 Gambelli i in., Rec. str. I-13031, pkt 53 i 54.

45 — Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 5 lutego 2004 r. w sprawie C-380/01 Schneider, Rec. str. I-1389, pkt 22, i z dnia 30 czerwca 2005 r. w sprawie C-165/03 Längst, Zb.Orz. str. I-5637, pkt 32.

107. Zaznaczono w związku z tym, że „liberalizacja obrotu, stanowiąca cel traktatu związany z realizacją rynku wewnętrznego, uzasadnia zakres znaczeniowy nadany przez Trybunał pojęciu świadczenia usług w rozumieniu [art. 60 traktatu]. Obejmuje ono w istocie usługi świadczone z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego, również w przypadku gdy ani usługodawcy, ani usługobiorcy, faktyczni lub potencjalni, nie przekraczają granic”⁵⁰.

108. Wykładnia ta ma moim zdaniem zastosowanie również w sytuacji, gdy usługobiorca powołuje się na korzyści wynikające z postanowień traktatu dotyczących swobody świadczenia usług. W istocie w takim przypadku, jaki występuje w sprawie toczącej się przed sądem krajowym, istotne jest, że usługa, która polegała — przypominam — na udostępnieniu usług zespołu muzycznego, była świadczona przez usługodawcę mającego miejsce zamieszkania lub siedzibę w jednym państwie członkowskim na rzecz usługobiorcy mającego miejsce zamieszkania lub siedzibę w innym państwie członkowskim oraz że w ten sposób nastąpiło jej „przemieszczenie” wewnątrz Wspólnoty. „Przemieszczenie” usługi, bardziej namicalne niż oferowanie usług przez telefon czy Internet, odbyło się w tym przypadku poprzez fizyczne przemieszczenie się zespołu muzycznego.

109. Z powyższych faktów wynika, że skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym jako odbiorca usługi świadczonej przez

Europop, powinna móc powoływać się na prawa podmiotowe przysługujące jej na podstawie art. 59 traktatu.

110. Czy jednak należy sądzić, że tak samo byłoby w sytuacji, gdy usługodawca okazuje się obywatelem państwa trzeciego?

111. Moim zdaniem narzuca się tutaj odpowiedź twierdząca.

112. Stwierdziłem powyżej, że art. 59 traktatu bezpośrednio nadaje prawa zarówno usługodawcom, jak i usługobiorcom. W obecnym stanie prawnym przepisów wspólnotowych tylko obywatele państw członkowskich mogą korzystać z tych praw⁵¹.

113. Jeśli chodzi o usługodawcę, z brzmienia art. 59 akapit pierwszy i drugi traktatu wynika wyraźnie, że po to, by móc korzystać

51 — Zgodnie z art. 58 akapit pierwszy traktatu EWG (następnie art. 58 akapit pierwszy traktatu WE, obecnie art. 48 akapit pierwszy WE), mającym zastosowanie w dziedzinie swobody świadczenia usług na podstawie art. 66 traktatu EWG (następnie art. 66 traktatu WE, obecnie art. 55 WE), „spółki założone zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mające swoją statutową siedzibę, zarząd lub główne przedsiębiorstwo wewnątrz Wspólnoty są traktowane jak osoby fizyczne mające przynależność państw członkowskich”.

50 — Zobacz L. Truchot „Articles 49 et 50 CF”, *Commentaire article par article des traités UE et CE*, 2000, str. 447, pkt 33.

ze swobody świadczenia usług usługodawca powinien nie tylko mieć miejsce zamieszkania lub siedzibę w jednym z państw członkowskich Wspólnoty Europejskiej, lecz także mieć przynależność jednego z tych państw.

wynikające z postanowień traktatu dotyczących swobody świadczenia usług⁵⁴. Co więcej, nie bardzo widzę, co mogłoby uzasadniać sytuację, w której obywatele państw trzecich mieliby mieć pozycję korzystniejszą jako usługobiorcy niż jako usługodawcy⁵⁵.

114. Artykuł 59 akapit drugi traktatu przewiduje jednak możliwość, niezrealizowaną do tej pory, rozszerzenia przez Radę, stanowiącą większością kwalifikowaną na wniosek Komisji, korzyści wynikających z postanowień rozdziału dotyczącego swobodnego świadczenia usług na obywateli państwa trzeciego świadczących usługi i mających miejsce zamieszkania lub siedzibę wewnątrz Wspólnoty⁵².

116. Jednakże sytuacja, co do której Bundesfinanzhof ma wątpliwości, jest całkowicie odmienna.

115. Zwracam uwagę, iż takiej możliwości nie przewidziano dla usługobiorców będących obywatelami państwa trzeciego i mających miejsce zamieszkania lub siedzibę wewnątrz Wspólnoty⁵³. Brak tego rodzaju przepisu wskazuje — według mojej opinii — na słuszność twierdzenia, że tylko usługobiorcy będący obywatelami państwa członkowskiego mogą powoływać się na korzyści

117. Mamy tu do czynienia — jak widać — z przypadkiem, w którym usługobiorca będący bezspornie obywatelem państwa członkowskiego pragnie skorzystać z uprawnień wynikających z postanowień traktatu dotyczących swobody świadczenia usług w ramach stosunków, jakie utrzymuje z usługodawcą, którego przynależność państwu nie jest znana sądowi krajowemu.

52 — Projekt dyrektywy Rady w sprawie rozszerzenia swobody świadczenia usług transgranicznych na obywateli państw trzecich mających przedsiębiorstwa wewnątrz Wspólnoty (Dz.U. 1999, C 67, str. 17) został wycofany przez Komisję — zobacz Komunikat Komisji z dnia 1 października 2004 r. — Wycofanie projektów Komisji, które straciły aktualność [COM(2004) 542 wersja ostateczna/2].

53 — Bez wątplenia właśnie z tego powodu art. 1 ust. 2 wyżej wymienionego projektu dyrektywy stanowił, że „[n]iniejsza dyrektywa nie dotyczy obywateli państwa trzeciego jako odbiorców usług transgranicznych [...]”.

54 — Teza, iż art. 59 traktatu nie może być powoływany „samodzielnie” przez obywatela państwa trzeciego, była podnoszona przez rzecznika generalnego M.B. Elmera w opinii przedstawionej w ww. sprawie Svensson i Gustavsson, pkt 35 i nast. Jednak Trybunał w wyroku nie podjął tej kwestii, być może dlatego, że zastosowanie znajdowała również dyrektywa Rady 88/361/EWG z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 traktatu (Dz.U. L 178, str. 5), która stosuje się do osób mających miejsce zamieszkania lub siedzibę w państwach członkowskich bez warunku posiadania obywatelstwa jednego z państw członkowskich, zobacz na ten temat: J.G. Huglo „Droit d'établissement et libre prestation de services”, *Jurisclasseur Europe*, poz. 710, pkt 29.

55 — Zobacz na ten sam temat: opinia rzecznika generalnego M.B. Elmera przedstawiona w ww. sprawie Svensson i Gustavsson, pkt 40.

118. W takiej sytuacji moim zdaniem obywatelstwo usługodawcy nie ma znaczenia dla praw, jakie przysługują usługobiorcy.

119. Należy zaznaczyć w tym punkcie, że ani z brzmienia art. 59 traktatu, ani z orzecznictwa Trybunału nie wynika, że prawo do korzystania przez usługodawcę ze swobody, o której mowa w tym artykule, jest uzależnione od warunku, że usługodawca wykaże, że jego kontrahent, to jest Usługobiorca, jest obywatelem państwa członkowskiego.

120. Taka koncepcja nie może być zaakceptowana również w sytuacji, gdy to usługobiorca powołuje się na wyżej wymieniony artykuł. Można tu posłużyć się chociażby przykładem, przywołanym w opinii rzecznika generalnego M.B. Elmera w wyżej wymienionej sprawie Svensson i Gustavsson, prawa do wjazdu w charakterze turysty na terytorium innego państwa członkowskiego w celu korzystania tam z usług, bez narażania się na nierówne traktowanie, które nie może — według mnie — być uzależnione od warunku, że usługobiorca udowodni, iż usługodawcy, na przykład właściciele hotelu, są obywatelami państwa członkowskiego⁵⁶.

121. Ponadto — jak zwraca uwagę Komisja — stosowanie rozróżnienia według przynależności państwowej usługodawcy nie jest ani zasadne, ani wykonalne, ponieważ zmuszałoby to usługobiorcę do ciągłego zdobywania, a następnie weryfikowania informacji na temat przynależności państwowej swoich kontrahentów mających miejsce zamieszkania lub siedzibę w innym państwie członkowskim⁵⁷.

122. Wreszcie — jak słusznie moim zdaniem wskazuje Scorpio — przyjęcie tezy, że ochrona usługobiorcy jest uzależniona od przynależności państwowej jego kontrahenta, prowadziłoby do pozbawienia swobody świadczenia usług dużej części jej skutków⁵⁸.

123. Biorąc pod uwagę przedstawione powyżej elementy, proponuję, by na pytanie trzecie lit. d) Trybunał odpowiedział, że art. 59 traktatu należy interpretować w ten sposób, że ma on zastosowanie, w przypadku gdy usługobiorca, który powołuje się na ten artykuł, jest obywatelem państwa członkowskiego, a świadczący te usługi jest obywatelem państwa trzeciego.

V — Wnioski

124. W świetle powyższych wywodów proponuję, by na pytania prejudycjalne postawione przez Bundesfinanzhof Trybunał udzielił następującej odpowiedzi:

- 1) Jeśli chodzi o podatek dochodowy za sporny okres, art. 59 traktatu EWG (następnie art. 59 traktatu WE, obecnie, po zmianie, art. 49 WE) oraz art. 60 traktatu EWG (następnie art. 60 traktatu WE, obecnie, po zmianie, art. 50 WE) należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie obowiązywaniu przepisów krajowych, zgodnie z którymi — w przypadku transgranicznego świadczenia usług — usługobiorca mający miejsce zamieszkania lub siedzibę w państwie członkowskim może ponosić odpowiedzialność w tym państwie za niedokonanie pobrania podatku u źródła od wynagrodzenia za usługę tego rodzaju, wypłaconego usługodawcy mającemu miejsce zamieszkania lub siedzibę w innym państwie członkowskim, podczas gdy wynagrodzenie usługodawców będących rezydentami na terytorium pierwszego państwa nie podlega pobraniu, a w konsekwencji zobowiązany z tytułu tego wynagrodzenia nie może ponosić odpowiedzialności za niedokonanie pobrania.

- 2) Artykuły 59 i 60 traktatu należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie obowiązywaniu krajowych przepisów podatkowych, zgodnie z którymi zobowiązany z tytułu wynagrodzenia wypłaconego usługodawcy niebędącemu rezydentem przy dokonywaniu pobrania podatku u źródła nie może odliczyć od dochodu do opodatkowania kosztów uzyskania przychodu tego usługodawcy ekonomicznie związanych z jego działalnością w państwie członkowskim, w którym świadczy on usługę, pod warunkiem jednak, że koszty te mogą zostać uwzględnione a posteriori, a zatem że podatek nałożony na tego usługodawcę niebędącego rezydentem nie będzie ostatecznie wyższy niż nałożony na usługodawcę będącego rezydentem.

- 3) Artykuły 59 i 60 traktatu należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie obowiązywaniu krajowych przepisów podatkowych, które zezwalają na uwzględnienie — na etapie pobrania u źródła — zwolnienia podatkowego przysługującego na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, wyłącznie pod warunkiem wystawienia przez właściwy organ podatkowy zaświadczenia o zwolnieniu. Natomiast art. 59 traktatu stoi na przeszkodzie temu, by w toku postępowania podatkowego wszczętego przeciwko zobowiązanemu z tytułu wynagrodzenia nie wolno mu było powoływać się na zwolnienie podatkowe wynikające z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

- 4) Artykuł 59 traktatu należy interpretować w ten sposób, że ma on zastosowanie, w przypadku gdy usługobiorca, który powołuje się na ten artykuł, jest obywatelem państwa członkowskiego, a świadczący te usługi jest obywatelem państwa trzeciego.